

BGE 73 I 62

Bundesgericht (BGE), 1947-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_73_I_62

FR: ATF 73 I 62

IT: DTF 73 I 62

Volltext

62 Verwaltungs- und Disziplinarrecht. B. VERWALTUNGS. UND DISZIPLINARRECHT
DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN
" CONTRIBUTIONS DE DROIT FEDERAL 6. Auszug aus dem Urteil vom 21. Februar
1947 i. S. Hotel- gesellschaft Seiler gegen Rekurskommission des Kantons WaDis für das
eldg. Wehropfer und die Wehrsteuer. Wehrsteuer: Passivposten der Bilanz, die lediglich der
Korrektur zu hoch bezifferter Aktiven dienen (unechte Reserven) unter- liegen der
Wehrsteuer nicht. • It pO!-'r W. def6f!'S6 nationa!e: Ne sont pas soumis a eet impôt les
artlCles msents au passif du bilan et qui ne servent qu'a Ja correction"d'artieles portes a
l'actif pour une somme trop eIevee. Imp08ta für la difesa nazionale : Non sono.soggetti a
quest'imposta le vom ehe 80no iscritte tra le passività. deI bilancio e servono soJtanto a
correggere voci figuranti al passivo per una somm& troppo elevata. A. - Die
Beschwerdeführerin führte im Jahre 1942 eine Sanierung durch, wobei sich aus
Herabsetzung der Aktien und Obligationen und Nachlässen auf laufenden Schulden ein
Buchgewinn ergab. Davon wurde ein Teil zu Abschrei- bungen auf den Liegenschaften und
auf dem Mobiliar ver- wendet; der Rest wurde dazu bestimmt, die in den wei- teren Kriegs-
und Nachkriegsjahren noch zu erwartenden Geschäftsverluste aufzufangen. Er wurde dazu
in eine sog. Sanierungsreserve (reserve d'assainissement oder Bundesreohtliohe Abgaben.
N0 6. 113 coznpte de reorganisation) gelegt, die aus eine:f frtiheren Sanierung stammte. In
ihrer Steuererklärung für die TI. Wehrsteuerperiode gab die Beschwerdeführerin für die
Ergänzungssteuer lediglich das einbezahlte Aktienkapital an. Die Wehr-
steuerverwaltung des Kantons Wallis (KWStV) behandelte die Sanierungsreserve als steuerbare Reserve. Im
Ein- spracheverfahren machte die Beschwerdeführerin geltena, es handle sich nicht um eine
echte Reserve, sondern um einen Wertberichtigungsposten zum Ausgleich für die in der
Bilanz zu hoch bewerteten Aktiven. In den nachfol- genden Verhandlungen mit der
Beschwerdeführerin und der Schweizerischen Hotelreuhandgesellschaft erklärte sich die
KWStV bereit, den. Standpunkt der Beschwerde- führerin anzuerkennen, wenn diese die
Erklärung abgebe, dass die sog. Sanierungsreserve nicht zur Deckung von Verlusten
verwendet werde; das verweigerte die Beschwer- deführerin. Darauf wurde die Einsprache
abgewiesen. Der Einspracheentscheid ist im kantonalen Rekursver- fahren bestätigt
worden. B. - Mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde be- antragt die
Beschwerdeführerin die Ergänzungssteuer nur vom statutarischen 'Grundkapital, nicht aber
von der Saniemngsreserve zu erheben. Sie hält daran fest, dass die sog. Sanierungsreserve
trotz ihrer Bezeichnung keine echte Reserve und kein Bestand- teil des steuerpflichtigen
Vermögens seL Die Ergänzungs- steuer werde erhoben auf dem Vermögen der Gesellschaf-
ten; die ihr unterliegenden offenen und stillen Reserven müssten unter allen Umständen
echte Reserven sein, d. h. Passivposten, die Vermögen der Gesellschaft darstellten; auf die
blosse Bezeichnung als « Reserve)) könne nicht abgestellt werden. Wenn ein Passivposten
als unechte, rein buchtechnische Spezialreserva erkennbar sei, könne er der Besteuerung

nicht unterworfen werden; die Auslegung der KWRK sei zu formal und wirtschaftlich unhaltbar. Die Sanierungsreserve habe schon lange vor 1942

64 Verwaltungs- und Disziplinarrecht. bestanden und sei nie als steuerpflichtiger Vermögensbestandteil betrachtet worden; durch die Erhöhung im Jahre 1942 sei ihr Charakter nicht verändert worden. Die Bezeichnung als «Sanierungsreserve» bringe für jedermann klar zum Ausdruck, dass ihr in der Gesamtheit des Gesellschaftsvermögens keinerlei Aktivwert beigemessen werden könne. Das Bundesgericht hat die Sache zur Ergänzung der Untersuchung und zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen in Erwägung: 2. - Nach Art. 48 lit. b WStB ist die Ergänzungssteuer zu erheben vom einbezahlten Teil des im Handelsregister eingetragenen Grund- bzw. Stammkapitals, sowie von den offenen und stillen Reserven. Was unter Reserven zu verstehen ist, sagt der WStB nicht; es ist dafür auf den handelsrechtlichen Begriff abzustellen. Danach bestehen die Reserven einer A.-G. in ihrem tatsächlich vorhandenen, über das Grundkapital hinausgehenden Reinvermögen (STÄHELIN, Die Reserven der A.-G., in ZSR 1939, S. 119 a, FOLLIET, Le Bilan dans les sociétés anonymes, S. 299; BOSSARD, Die Reserven der A.-G. im neuen OR, S. 22; BÜHLER, Bilanz und Steuer, S. 24; PERRET /GROSHEINTZ, Nr. 6 zu Art. 48 WStB; WEYERMANN, in VSA 1921, S. 100). Die sog. «unechten Reserven», d. h. Passivposten, die der Korrektur gewisser in der Bilanz zu hoch bezifferter Aktiven dienen, sind trotz ihrer Bezeichnung keine wirklichen Reserven (Reinvermögen) und unterliegen daher der Wehrsteuer nicht. Der WStB will die gesamten eigenen Einsatzmittel der Gesellschaft erfassen. «Unechte Reserven», wie Delcredere-Konten, Wertberichtigungsposten u. dgl., sind keine Einsatzmittel; nach dem Sinn der Bestimmung, die sich nur auf «echte Reserven» bezieht, sind sie der Ergänzungssteuer nicht unterworfen.

3. - Die Beschwerdeführerin macht nun geltend, ihre sog. Sanierungsreserve sei keine echte Reserve, Bundesrechtliche Abgaben. NO 6. 65 sondern ein Wertberichtigungsposten zum Ausgleich der Liegenschaften und Mobilien, die auch nach der Sanierung in der Bilanz noch zu übersetzten Werten eingestellt geblieben seien. KWRK und eidg. Steuerverwaltung bestreiten diese Darstellung und werfen ihr vor, sie stehe im Widerspruch zu der früheren Stellungnahme der Beschwerdeführerin, wonach die Sanierungsreserve zum Auffangen künftiger Geschäftsverluste bestimmt sei, und zu der Tatsache, dass sie hierfür und für Renovationen verwendet wurde; sie bestreiten auch, dass die Aktiven in der Bilanz überbewertet seien, und machen geltend, offene Reserven seien ohne Rücksicht auf ihren wirklichen Wert gemäss den Angaben in der Bilanz zu besteuern. Die Sanierungsreserve entstamme Buohgewinnen, die aus Verzicht der Aktionäre, Obligationäre und Gläubiger zum Zwecke der Sanierung entstanden waren und keine effektiven Einnahmen darstellten. Dieselben wurden in der Hauptsache zu Abschreibungen auf den Liegenschaften und dem Mobiliar verwendet, zum Teil fiber zurückgestellt, um die in den weiteren Kriegsjahren mit Sicherheit noch zu erwartenden Geschäftsverluste aufzufangen. Eine Täuschung der Aktionäre und Obligationäre in dem Sinne, dass die Sanierungsreserve wirklichen Einnahmen entspräche und frei verfügbares Vermögen darstelle, erscheint als ausgeschlossen; aber auch in der Öffentlichkeit dürfte die Bezeichnung als «Sanierungsreserve» keinen Irrtum haben aufkommen lassen. Für ihren Charakter als echte oder unechte Reserve ist nicht entscheidend; ob sie ausdrücklich als Wertberichtigungsposten oder Unter einer anderen Bezeichnung und zu einem anderen Zwecke in die Bilanz aufgenommen wurde, sondern einzig, ob sie tatsächlich durch die vorhandenen Aktiven gedeckt war oder nicht. Ob der aus der Sanierung entstandene Buchgewinn gänzlich zu Abschreibungen verwendet oder zum Teil zum

Auffangen künftiger Verluste zurückgestellt und dann auch hierfür gebraucht wurde, wirkt sich auf den 5 AS 73 I - 1947

66 Verwaltungs- und Disziplinarrecht. tatsächlichen Vermögensstand nicht aus - und nur hierauf kommt es an. Da ~eserven immer Reinvermögen sind, liegt eine echte Reserve in einem in der Bilanz aufgeführten Passivposten - ganz unabhängig von seiner Bezeichnung und Bestimmung - nur dann, wenn er durch die Aktiven gedeckt ist. Und zwar ist dabei für die Wehrsteuer nicht auf den Bilanzwert abzustellen, sondern auf die massgebenden Bewertungsvorschriften, d. h. auf Art. 56 und, gemäss dessen Verweisung, auf Art. 30-35 WStB (Entscheid vom 22. Dezember 1946 i. S. Societ6 immobiliere Le Logis Salubre A, Erw. 2, nicht publiziert). 4. - Die von der KWRK und der eidg. Steuerverwaltung vertretene Auffassung, Art. 48 lit. b WStB unterwerfe die offenen Reserven der Ergänzungssteuer auf Grund ihrer formalen Aufführung in der Bilanz und unbekümmert darum, ob sie echte oder unechte Reserven seien, lässt sich nicht halten. Nur für das einbezahlte Grund- bzw. Stammkapital stellt er auf ein formales Moment ab, nämlich auf den Eintrag im Handelsregister, und besteuert es in diesem Umfang auch dann, wenn es nicht mehr gedeckt ist. Für die Reserven sieht er kein solches formales Moment vor, sodass nur wirkliche Reserven erfasst werden deren Vorhandensein nicht durch die Bilanz, sondern durch das tatsächliche Reinvermögen bestimmt wird. Das ergibt sich mit aller Deutlichkeit daraus, dass neben den offenen auch die stillen Reserven "genannt werden, die ja schon ihrem Begriffe nach aus der Bilanz nicht ersichtlich sind. Art. 48 lit. b WStB bietet keine Grundlage dafür, bei den offenen Reserven im Gegensatz zu den stillen nicht auf den wirklichen Wert, sondern auf die Angaben in der Bilanz abzustellen, also auch { (unechte Reserven I) zu erfassen. Freilich hat die staatsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts in einem Urteil vom 23. Februar 1924 i. S. Zürcher Depositenbank i. L. - auf Grund der ähnlichen Regelung von § 31 Z. 3 des Zürcher Steuergesetzes - eine derartige formale Berechnung der Steuer zugelassen; allein sie hatte den angefochtenen kantonalen Entscheid nur Bundesroothliche Abgaben. N° 6. 67 unter dem Gesichtspunkt der Willkür zu überprüfen und verneinte eine solche. Bei freier Kognition, wie sie dem Verwaltungsgericht hinsichtlich der Anwendung des WStB gemäss Art. 104 Abs. 1 OG zusteht, kann dieses Vorgehen nicht geschützt, sondern muss im Bestreitungsfall geprüft werden, ob die in der Bilanz ausgewiesenen Reserven wirklich vorhanden, d. h. durch die Aktiven gedeckt sind (Urteile vom 23. März 1945 i. S. Societa dei terreni alla Maggia RA., 8. 7, und vom 22. November 1946 i. S. Sooiete immobiliere Le Logis Salubre A, nicht publiziert). 5. - Ob und allenfalls in welchem Umfang die in der Bilanz der Beschwerdeführerin per 30. November 1942 aufgeführte Sanierungsreserve eine echte, der Ergänzungssteuer unterliegende Reserve darstellt, hängt mithin davon ab, ob und inwieweit sie im genannten Zeitpunkt durch die vorhandenen Aktiven gedeckt war. Hiefür ist nicht die Bilanz massgebend, sondern die Bewertungsgrundsätze des WStB ; es fragt sich, ob nach diesen der in der Bilanz eingestellte Wert der Aktiven übersetzt sei. Die Aktiven entfallen zum weitaus grössten Teil auf Liegenschaften und auf Mobiliar; die anderen Posten spielen daneben nur eine untergeordnete Rolle. Entscheidend ist somit die Frage, ob die Liegenschaften und das Mobiliar in der Bilanz per 30. November 1942 überbewertet waren, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Die KWRK und die eidg. Steuerverwaltung verneinen das, aber nicht auf Grund einer Prüfung der tatsächlichen Werte, sondern nur mit dem Argument, die Bestimmung und Verwendung zur Deckung von Geschäftsverlusten spreche dagegen und die dadurch bewirkte buchmässige Aufwertung wäre pflichtwidrig gewesen. Allein diese Argumentation richtet sich nur gegen die

Annahme, die Sanierungsreserve sei zum Zwecke der Wertberichtigung in die Bilanz aufgenommen worden, und hat mit dem wirklichen Wert der Aktiven nichts zu tun. Es braucht deshalb nicht darauf eingegangen zu werden; denn es kommt nicht darauf an, wozu der Bilanzposten bestimmt war, sondern einzig darauf, ob er

68 Verwaltungs- und Disziplinarrecht. tatsächlich durch die Aktiven gedeckt war. Das ist auf Grund der einschlägigen Vorschriften des WStB zu prüfen, d. h. der Art. 30-35, auf welche in Art. 56 für die Bewertung der Vermögensbestandteile juristischer Personen verwiesen wird. Da eine solche Prüfung bisher von den kantonalen Behörden gar nicht vorgenommen wurde, ist die Sache hiezu und zu darauf gestützter neuer Entscheidung an sie zurückzuweisen. 7. Urteyl vom 7. März 1947 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Derggemelnde Oberalbrlst und Dem, kantonale Rekurskommission. Wehropfer : Besteuerung der mit juristischer Persönlichkeit ausgestatteten Alpkorporationen des Berner Oberlandes. Sacrificio pour la difesa nazionale: Imposition des corporations d'alpages de l'Oberland bernois qui ont Ja personnalit6. Sacrificio, o per la difesa nazionale: Imposizione delle corporazioni degli alpi dell'Oberland hernese munite della personalita giuridica. A. - Nach Art. 20 des bern. Einführungsgesetzes zum ZGB erhalten Alpgenossenschaften das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung in das Handelsregister durch die Genehmigung ihrer Statuten und Reglemente seitens des Regierungsrates. Schon bestehende Alpgenossenschaften werden als juristische Personen anerkannt, sollen aber ihre Statuten und Reglemente dem Regierungsrat zur Genehmigung vorlegen. Bei Alpen, die Allmendgenossenschaften oder andern derartigen Korporationen gehören, ist die Teilung ausgeschlossen (Art. 102). Sie können aber, mit Zustimmung von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, veräussert, verpfändet oder belastet werden (Art. 103). Für Alpen, die in Kuhrechte eingeteilt sind, wird ein Seybuch geführt. Dieses bildet einen Bestandteil des Grundbuches, und die Eintragungen im Seybuch haben für die Kuhrechte die gleichen Wirkungen wie die Eintragungen im Grundbuch (Art. 104). Zum Erwerb der Kuhrechte bedarf es der Eintragung in das Seybuch. Kuhrechte können veräussert und verpfändet werden (Art. 105). Für Alpen, bei denen nicht mehr als 6 Anteilhaber vorhanden sind, kann mit Beschluss von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, auf die Führung des Seybuches verzichtet werden; in diesem Falle stehen die Rechtsverhältnisse der Alp unter den Bestimmungen über das Allfiteigentum (Art. 106, Abs. 2). B. - Die Berggemeinde Oberer Albristberg ist eine geseyete Alp mit 81 % Kuhrechten samt einem Oberbesatz von rund 3 % Kuhrechten und einem Armenweiderecht im Masse eines halben Kuhrechtes. Es wird ein Seybuch geführt. Das Alpreglement ist vom Regierungsrat des Kantons Bern genehmigt worden. Im Grundbuch ist als Eigentümerin der Alp die Berggemeinde als Alpkorporation eingetragen. In ihrer Steuererklärung für das eidgenössische Wehropfer II, vom 10. April 1945, bestritt die Berggemeinde die Steuerpflicht .. Sie wurde für das Alpgrundstück (Weideland) eingeschätzt. Die kantonale Rekurskommission hat die Einschätzung auf den Wert der Alpgenossenschaft zustehenden Kuhrechte beschränkt, die Besteuerung für die Weide (das Alpgrundstück) also aufgehoben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, nach der Regelung im bernischen Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch, Art. 20 und Art. 103 ff., sei die Rechtsnatur der Alpkorporation als einer juristischen Person eindeutig festgelegt. Die Beschwerverföhrerin Sei daher juristische Person und, gemäss Art. 3 WOB II, grundsätzlich wehropferpflichtig. Dagegen dürfe sie nicht ohne weiteres steuerrechtlich als Eigentümerin der ganzen Alp betrachtet werden. Für die Zurechnung

von Sachen und Rechten zum Vermögen eines Steuerpflichtigen sei nicht nur dessen formale zivilrechtliche, sondern insbesondere auch die wirtschaftliche Stellung von Bedeutung. Bei den Alpkorporationen wirke sich der

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.